

DOI: 10.12731/2070-7568-2019-4-111-123

УДК 379.85

## САНАТОРНО-КУРОРТНАЯ ПУТЕВКА КАК ПЕРВИЧНЫЙ УЧЕТНЫЙ ДОКУМЕНТ

*Кисилевич Т.И., Сафонова М.Ф., Хачатурова Д.В.*

**Цель** – изучение организации правильного документооборота санаторно-курортных путевок с учетом введения бланков строгой отчетности как платежного документа и обоснованности применения освобождения по налогу на добавленную стоимость.

**Метод или методология проведения работы:** в статье использовались монографический, экономико-статистический, абстрактно-логический методы исследования; использован личный опыт авторов в качестве аудиторов, консультантов по рассматриваемой тематике.

**Результаты:** выявлена необходимость введения формы бланков санаторно-курортной путевки и курсовок, определения минимальной продолжительности путевки, возможного включения в государственную программу «Электронная путевка».

**Область применения результатов:** полученные результаты целесообразно применять санаторно-курортным организациями и организациями отдыха.

**Ключевые слова:** санаторно-курортная путевка; бланк строгой отчетности; контрольно-кассовая техника; налог на добавленную стоимость.

## SANATORIUM VOUCHER AS A PRIMARY ACCOUNT DOCUMENT

*Kisilevich T.I., Safonova M.F., Khachaturova D.V.*

**Purpose.** The goal is to study the organization of the correct document flow of spa-resort vouchers taking into account the introduction

*of strict reporting forms as a payment document and the validity of the application of value-added tax exemption.*

**Methodology.** *The article used monographic, economic-statistical, abstract-logical research methods; used the personal experience of the authors as auditors, consultants on the subject.*

**Results.** *The necessity of introducing the form of forms of a sanatorium-resort voucher and coursework, the determination of the minimum duration of a voucher, the possible inclusion in the state program "Electronic voucher" is revealed.*

**Practical implications.** *The results obtained should be applied by sanatorium-resort organizations and recreation organizations.*

**Keywords:** *sanatorium-resort voucher; strict reporting form; cash register equipment; value added tax.*

В настоящий момент санаторно-курортные организации и организации отдыха вынуждены осуществлять свою деятельность в условиях отсутствия нормативного регулирования многих вопросов. Например, документов, определяющих единые требования к форме и содержанию санаторно-курортной путевки и курсовки, минимальной продолжительности лечения и отдыха, введения в действие бланка строгой отчетности как платежного документа на фоне освобождения от налога на добавленную стоимость услуг российских санаториев и организаций отдыха, оформленных бланками строгой отчетности. Поэтому возникает проблема организации правильного документооборота санаторно-курортных путевок с учетом их оплаты как за наличный расчет, так и юридических лицами. Важным вопросом, вызывающим множество споров и дающим возможность «расширять» льготу по НДС, преследующую цель стимулирования лечения и оздоровления, для правомерности применения освобождения от НДС, является продолжительность отдыха и лечения по санаторно-курортной путевке. Это регулируется Приказом Министерства здравоохранения РФ от 5 мая 2016 г. № 279н «Об утверждении Порядка организации санаторно-курортного лечения» [6]. В соответствии с установленными этим доку-

ментом правилами организации и оказания санаторно-курортного лечения, продолжительность санаторно-курортного лечения составляет 14–21 день. На практике санатории оформляют однодневные путевки и путевки меньшей продолжительности регламентированного в указанном Приказе продолжительности пребывания. Это вызывает вопрос обоснованности применения освобождения от НДС и подменяет, возможно, факт лечения и оздоровления проживанием. По мнению авторов, необходимо отрегулировать вопросы документооборота санаторно-курортной путевки и курсовки как для однозначной трактовки применения освобождения от НДС, так и для выполнения положений указанного Порядка организации санаторно-курортного лечения.

Документооборот санаторно-курортных путевок и курсовок, правомерность продления сроков лечения и отдыха, продолжительность лечения и отдыха для применения освобождения от налога на добавленную стоимость как «услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации» в соответствии с пп.18 п.3 ст. 149 НК РФ [4], до сих пор вызывают споры у специалистов в связи с наличием различных мнений и рекомендаций при отсутствии нормативного регулирования этих проблем.

В настоящее время у главных бухгалтеров санаторно-курортных организаций и у организаций отдыха появился дополнительный ряд вопросов по применению форм санаторно-курортных путевок, путевок как бланков строгой отчетности (далее – БСО) и как платежных документов. Это связано со вступлением в силу изменений в Федеральный закон от 03.07.2016 № 290-ФЗ с 01.07.2019 г. [3]. С первого июля 2019 года в Федеральном Законе «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее Закон № 54-ФЗ) и отдельные законодательные акты Российской Федерации» бланк строгой отчетности как платежный документ должен содержать ряд обязательных реквизитов и QR- код [2].

Отметим, что отсутствие нормативно-правовых документов для урегулирования спорных вопросов, в том числе с налоговыми органами, и арбитражной практики, приводит к ситуациям возможного неправомерного применения освобождения по НДС, поэтому необходимы в ближайшее время следующие разработки и мероприятия:

1) методические рекомендации по документообороту в санаторно-курортных организациях и организациях отдыха;

2) утвержденные бланки санаторно-курортных путевок и курсовок и регламентация их продолжительности. В этой связи, по мнению авторов, целесообразно Ростуризму рассмотреть возможность включения санаторно-курортных путевок и курсовок в государственную информационную систему «Электронная путевка» в соответствии с Федеральным законом от 2 марта 2016 г № 49-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в целях совершенствования законодательства, регулирующего туристскую деятельность» [1].

3) рекомендации по выдаче санаторно-курортной путевки на основе санаторно-курортной карты отдыхающего;

4) официальные разъяснения по освобождению услуг в организациях отдыха, так как организации отдыха не включены в санаторно-курортные организации по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (код 86.90.4). Кроме того, для целей сбора статистической информации деятельность санаторно-курортных организаций включена в «характерные виды туристской деятельности с учетом специфики России» в собирательную группировку «Туризм» [7].

В настоящее время применяемый организациям бланк санаторно-курортных путевок и курсовок фактически не является бланком строгой отчетности как таковым в соответствии с Законом №54-ФЗ. С отменой Постановления от 10.12.1999 г. № 90н «Об утверждении бланков строгой отчетности», содержащего образцы бланков санаторно-курортной путевки, санаторно-курортные организации стали заказывать бланки санаторно-курортных путевок и курсовок в типографиях или печатать их самостоятельно [5]. Следует обратить

внимание на тот факт, что некоторыми санаториями и турагентами в 2018 году были переданы и реализованы непосредственным потребителям и турагентам бланки санаторно-курортных путевок со сроками заезда на 2019 год.

Основная проблема санаториев, как показывает практика, связана с законностью применения ст. 149 НК РФ на предмет освобождения от НДС, необходимостью характеризовать санаторно-курортную путевку, курсовку как бланк строгой отчетности. Дословно, по статье 149 освобождение от налога на добавленную стоимость связано с предоставлением «...услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности» [4]. Поэтому отметим ситуации, которые имеют место в практике деятельности санаториев в настоящее время:

- оформление санаторно-курортных путевок на 1–2 дня без осмотра врача;
- оформление санаторно-курортных путевок без предоставления лечебного питания [9, 13];
- выдача проживающим по программе делового туризма документов на проживание при оформлении самим санаторием этих услуг как санаторно-курортных;
- другие несоответствия необходимым условиям пребывания в санатории в соответствии с Приказом Министерства здравоохранения РФ от 5 мая 2016 г. № 279н «Об утверждении Порядка организации санаторно-курортного лечения» [6].

Необходимо отметить, что срок пребывания в санатории и в организации отдыха в НК РФ не связан с возможностью применения освобождения по НДС. Действующий Приказ Министерства здравоохранения РФ от 5 мая 2016 г. № 279н «Об утверждении Порядка организации санаторно-курортного лечения» определяет следующую продолжительность срока лечения 14–21 день [6]. По имею-

щимся данным авторов, это требование часто не соблюдается санаториями. Кроме того, данный порядок регламентирует требования к персоналу, медицинским процедурам, лечебному питанию. Важным является необходимость предоставления конкретного пакета документов при прибытии в санаторий, в том числе санаторно-курортной карты, а для детей – справка об отсутствии контакта с инфекционными больными.

Можно сделать вывод, что трактование взаимосвязи наличия бланка санаторно-курортной путевки и получение освобождение приводит к тому, что на практике санатории оформляют проживание гостей санаторно-курортной путевкой и неправомерно пользуются льготой, имея при этом лицензию на медицинские услуги, а по факту не предоставляя медицинские услуги и лечебное питание [10].

В подтверждение нашего мнения об отсутствии признаков БСО у применяемых бланков санаторно-курортных путевок можно привести следующие аргументы.

1. Бланки санаторно-курортных путевок, применяемые санаторно-курортными организациями и учреждениями по образцам, утвержденным Приказом Минфина РФ от 10.12.1999 № 90н «Об утверждении бланков строгой отчетности» содержат действующие в настоящее время ОКУД и ОКУН [5,8].

2. Приказ Минфина РФ от 10.12.1999 № 90н «Об утверждении бланков строгой отчетности» [5] после 1 декабря 2008 года претерпел изменения, так как в соответствии с пунктом 2 Постановления Правительства РФ от 06.05.2008 № 359, которым утверждено новое Положение об осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники, формы бланков строгой отчетности, утвержденные до вступления в силу Постановления Правительства Российской Федерации от 31 марта 2005 года № 171, могли применяться до 1 декабря 2008 года [12,14].

3. Санаторно-курортные путевки передавались турагентам без установленного типографским способом номинала, без сроков за-

езда, без напечатанной стоимости и другими признаками, не отвечающими требованиям к БСО.

4. Имели место «обменные путевки» (термин порожден агентами), номинал которых различался: санаторий продавал услуги дешевле, а агент «накручивал» свое вознаграждение, которое часто не отражалось в доходах у санатория [10].

На данном этапе обсуждения механизма применения БСО анализ консультаций специалистов и имеющихся подходов к БСО, использование БСО в качестве платежных документов остается вопрос о применении освобождения по НДС при отсутствии оплаты и наличия дебиторской задолженности покупателя путевок. Некоторые санатории применяют БСО и при безналичных расчетах с юридическими лицами, что не соответствует назначению БСО в качестве платежного документа. Следует помнить, что дата оплаты за санаторно-курортную путевку, ее передача потребителю или турагенту не совпадают с датой определения санаторием дохода. В продвижении санаторно-курортной путевки от санатория к потребителю услуг турагенты играют большую роль, о чем свидетельствует реклама продаж и деятельность агентов, в частности, система бронирования Booking.com B.V.

Следует разграничить функции БСО как платежного документа и как документа, дающего право применения льготы по НДС в соответствии со ст.149 [11,15].

Санаторно-курортная путевка может приобретаться непосредственно физическим лицом – потребителем услуги у санатория, у агента, санаторно-курортную путевку может организация непосредственно приобрести своему сотруднику, санаторий может также своему сотруднику предоставить путевку. Кроме того, санаторно-курортные путевки предоставляются и за счет средств Фонда социального страхования. Потребителем услуги санатория, организации отдыха является физическое лицо, а плательщиком может выступать как физическое лицо, так и юридическое. Если рассматривать БСО как платежный документ, то вопрос выдачи бланка санаторно-курортной путевки остается нерешенным. Бланк санаторно-курортной

путевки и курсовки по смыслу применения можно рассматривать с точки зрения документа на получение комплекса услуг и подтверждения факта их получения. Придание санаторно-курортной путевке и курсовке статуса первичного учетного бухгалтерского документа и ее выдача непосредственному потребителю услуг без соотношения с оплатой даст возможность организовать прозрачный учет путевок, доходов и правомерности применения освобождения налогообложения НДС.

Обращаем Ваше внимание, на тот факт, что налоговые органы проводят проверку обоснованности применения льготы не только по факту наличия путевки, оформленной БСО, но и по содержательной части услуги с соблюдением приоритета содержания над формой, а именно:

- наличие лицензии на медицинские услуги;
- штата необходимого штата врачей и прочего медперсонала;
- фактическое оказание санаторно-курортных услуг в соответствии с калькуляцией путевок и документами, подтверждающими факты оказания медицинских услуг.

Таким образом, целесообразно на законодательном уровне определить необходимость введения формы бланков санаторно-курортной путевки и курсовок для санаторно-курортных организаций и организаций отдыха, выдаваемых как физическому лицу в качестве платежного документа и турагенту для последующей их реализации, минимальную продолжительность путевки (сроки пребывания в санатории) с целью возможной характеристики путевки (курсовки) как продукта медицинской организации и организации отдыха для освобождения от НДС. Целесообразно рассмотреть вопросы возможного включения организаций, предоставляющих услуги лечения и отдыха в государственную программу «Электронная путевка». Это позволит упорядочить взаимоотношения документооборота при продвижении санаторных услуг в схеме санаторий – физическое лицо (клиент) – турагент – фонд социального страхования РФ и повысит достоверность и полноту сбора статистической информации для туризма.



### *Список литературы*

1. Федеральный закон от 2 марта 2016 г № 49-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в целях совершенствования законодательства, регулирующего туристскую деятельность» // СПС КонсультантПлюс.
2. Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
3. Федеральный закон от 03.07.2016 N 290-ФЗ (ред. от 03.07.2018) «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
4. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 N 146-ФЗ // СПС КонсультантПлюс.
5. Приказ Минфина РФ от 10.12.1999 N 90н «Об утверждении бланков строгой отчетности» // СПС КонсультантПлюс.
6. Приказ Минздрава РФ от 05.05.2016 N 279н «Об утверждении порядка организации санаторно-курортного лечения» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.06.2016 № 42580) // СПС КонсультантПлюс.
7. Приказ Министерства культуры Российской Федерации №687 от 25 марта 2016 г. «Об утверждении собирательной классифицированной группировки видов экономической деятельности «Туризм», зарегистрирован Минюстом России 13 мая 2016г. Регистрационный № 42087 // СПС КонсультантПлюс.
8. «Общероссийский классификатор видов экономической деятельности» ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2). (утв. Приказом Росстандарта от 31.01.2014 N 14-ст) (ред. от 20.02.2019) // СПС КонсультантПлюс.
9. Кисилевич Т.И. Питание в санаторно-курортных организациях: учет и налогообложение. Монография. Москва, 2010
10. Кисилевич Т.И. Внешний аудит санаторно-курортных организаций : Практ. пособие / Т.И. Кисилевич, Е.К. Воробей ; Под ред. Л.В. Сотниковой. Москва, 2004. Сер. Аудит: организация и технологии.

11. Кисилевич Т.И. Освобождение от налога на добавленную стоимость санаторно-курортной организации / Т.И.Кисилевич // Известия Сочинского государственного университета. 2014. № 3 (31). С. 113-117.
12. Кисилевич Т.И., Бахмач М.Р. О применении контрольно-кассовой техники санаторно-курортными организациями / Т.И. Кисилевич, М.Р. Бахмач // Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности Материалы II Международной студенческой научной конференции. 2015. С. 339-344.
13. Кисилевич Т.И., Каплюченко И.В. Санаторий. Питание на аутсорсинге. Учет и налогообложение / Т.И. Кисилевич, И.В. Каплюченко // Вестник Сочинского государственного университета туризма и курортного дела. 2011. № 3 (17). С. 57-66.
14. Кисилевич Т.И., Немировская А.А. Учет движения бланков санаторно-курортных путевок / Т.И. Кисилевич, А.А.Немировская // Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности Материалы II Международной студенческой научной конференции. 2015. С. 65-71.
15. Сафонова М.Ф., Кисилевич Т.И., Кубеш Е.С. Особенности организации налогового аудита экономических субъектов санаторно-курортной сферы / М.Ф. Сафонова, Т.И. Кисилевич, Е.С. Кубеш // Вестник Академии знаний. 2018. № 6 (29). С. 235-244.

### *References*

1. Federal Law of March 2, 2016 No. 49-ФЗ “On Amending Certain Legislative Acts of the Russian Federation in order to Improve the Legislation Regulating Tourism Activities”. // ATP ConsultantPlus
2. Federal law “On the use of cash registers in relation to cash payments and (or) payments using payment cards” and certain legislative acts of the Russian Federation ”// ATP Consultant Plus
3. Federal Law dated 03.07.2016 N 290-ФЗ (as amended on 07/03/2018) “On Amending the Federal Law“ On the Use of Cash Register Machines for Cash and (or) Settlements Using Payment Cards ”and some legislative acts of the Russian Federation ”// ATP ConsultantPlus
4. “Tax Code of the Russian Federation (Part One)” dated 07/31/1998 N 146-ФЗ // ATP Consultant Plus

5. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 10.12.1999 N 90n "On approval of strict reporting forms" // ATP Consultant Plus
6. Order of the Ministry of Health of the Russian Federation of 05.05.2016 N 279n "On approval of the organization of sanatorium-resort treatment" (Registered in the Ministry of Justice of the Russian Federation of 06/21/2016 No. 42580) // ATP Consultant Plus
7. Order of the Ministry of Culture of the Russian Federation No. 687 dated March 25, 2016 "On approval of the collective classified group of economic activities" "Tourism" was registered by the Ministry of Justice of Russia on May 13, 2016. Registration number 42087 // ATP Consultant Plus
8. "The All-Russian Classifier of Types of Economic Activities" OK 029-2014 (NACE Rev. 2). (approved by Order of Rosstandart dated January 31, 2014 No. 14-st) (as amended on February 20, 2019) // ATP Consultant Plus
9. Kisilevich T.I. *Pitanie v sanatorno-kurortnykh organizatsiyakh: uchet i nalogooblozhenie* [Food in sanatorium organizations: accounting and taxation]. Monograph. Moscow, 2010.
10. Kisilevich T.I., Vorobey E.K. *Vneshniy audit sanatorno-kurortnykh organizatsiy* [External audit of sanatorium organizations] / Ed. L.V. Sotnikova. Moscow, 2004. Ser. Audit: organization and technology.
11. Kisilevich T.I. *Izvestiya Sochinskogo gosudarstvennogo universiteta* [News of Sochi State University]. 2014. No. 3 (31). P. 113-117.
12. Kisilevich T.I., Bakhmach M.R. *Sovremennye problemy bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti Materialy II Mezhdunarodnoy studencheskoy nauchnoy konferentsii* [In the collection: Modern Problems of Accounting and Reporting Materials of the II International Student Scientific Conference]. 2015. P. 339-344.
13. Kisilevich T.I., Kaplyuchenko I.V. *Sanatoriy. Pitanie na outsorsinge. Uchet i nalogooblozhenie* [Sanatorium. Outsourcing food. Accounting and taxation]. *Vestnik Sochinskogo gosudarstvennogo universiteta turizma i kurortnogo dela* [Bulletin of the Sochi State University of Tourism and Resort]. 2011. No 3 (17). P. 57-66.

14. Kisilevich T.I., Nemirovskaya A.A. Uchet dvizheniya blankov sanatorno-kurortnykh putevok [Accounting for the movement of forms of sanatorium-resort vouchers]. *Sovremennye problemy bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti Materialy II Mezhdunarodnoy studencheskoy nauchnoy konferentsii* [Modern Problems of Accounting and Reporting Materials of the II International Student Scientific Conference]. 2015. P. 65-71.
15. Safonova M.F., Kisilevich T.I., Kubesh E.S. Osobennosti organizatsii nalogovogo audita ekonomicheskikh sub"ektov sanatorno-kurortnoy sfery [Features of the organization of a tax audit of economic entities of the spa sector]. *Vestnik Akademii znaniy* [Bulletin of the Academy of Knowledge]. 2018. No 6 (29). P. 235-244.

#### ДАННЫЕ ОБ АВТОРАХ

**Кисилевич Татьяна Ивановна**, генеральный директор, доктор экономических наук, профессор  
ООО «Интер-аудит-инвест»  
ул. Дмитриевой, 56, г. Сочи, Краснодарский край, 354002,  
Российская Федерация  
audit@iai-audit.ru

**Сафонова Маргарита Фридриховна**, заведующая кафедрой «Аудит», доктор экономических наук, профессор  
ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина»  
ул. Калинина, 13, г. Краснодар, Краснодарский край, 350004,  
Российская Федерация  
safsf@yandex.ru

**Хачатурова Джульетта Владимировна**, кандидат экономических наук, финансовый директор  
ООО «Интер-аудит-инвест»  
ул. Дмитриевой, 56, г. Сочи, Краснодарский край, 354002,  
Российская Федерация  
audit@iai-audit.ru

---

## **DATA ABOUT THE AUTHORS**

**Kisilevich Tatyana Ivanovna**, General Director, Doctor of Economics,  
Professor  
*LLC Inter-audit-invest*  
*56, Dmitrieva Str., Sochi, 354002, Russian Federation*  
*audit@iai-audit.ru*

**Safonova Margarita Fridrikhovna**, Head of the Audit Department,  
Doctor of Economics, Professor  
*Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilin*  
*13, Kalinina Str., Krasnodar, 350004, Russian Federation*  
*safsf@yandex.ru*

**Khachaturova Julieta Vladimirovna**, candidate of economic sciences,  
financial director  
*LLC Inter-audit-invest*  
*56, Dmitrieva Str., Sochi, 354002, Russian Federation*  
*audit@iai-audit.ru*